Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 30879 du rôle
Inscrit le 18 juillet 2012

Audience publique du 9 décembre 2013

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30879 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 18 juillet 2012 par la société à responsabilité limitée Jean-Pierre WINANDY s.à r.l., au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 avril 2012 portant rejet de la réclamation de Monsieur ... contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et les bulletins de l'impôt sur le bénéfice commercial des années 2006, 2007 et 2008, tous émis le 27 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2012 ;

Vu le mémoire réplique déposé par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit à l'ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... en date du 14 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 octobre 2013 ;

Le 27 mai 2010, le bureau d'imposition Echternach de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2006 à 2008.

Par courrier daté au 25 août 2010, Monsieur ... introduisit une réclamation contre les différents bulletins d'impôts ainsi émis.

Par décision du 18 avril 2012 référencée sous le numéro C16136, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », rejeta la réclamation lui adressée par Monsieur ... comme étant non fondée sur base des considérations et motifs suivants :

« *Nach Einsicht der am 27. August 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ... ..., mit Wohnsitz in L-..., gegen die Einkommensteuerbescheide und Gewerbesteuerbescheide der Jahre 2006, 2007 und 2008, allesamt ergangen am 27. Mai 2010 „Einspruch" einzulegen begehrt;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);

Nach Einsicht der Aufforderung des Steuerdirektors vom 8. August 2011 und der Antwort des Reklamanten vom 5. November 2011;

In Erwägung, dass gegen Steuerbescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Einspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt;
dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde Vorbehalten ist zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer hauptsächlich dadurch beschwert fühlt, dass ein Betrag von ... Euro, welcher er nach der Beerdigung seiner Mutter in deren Haus gefunden haben soll, nicht durch das Steueramt als Nachweis im Rahmen einer Prüfung im Sinne des § 162 Absatz 9 AO anerkannt wurde;

In Erwägung, dass aus dem Bericht dieser Prüfung vom 3. und 24. November 2009 durch das zuständige Steueramt hervorgeht, dass für das Steuerjahr 2006 von anfänglich nicht begründeten Geldeinlagen in Höhe von ... Euro deren nur zirka ...Euro durch die Prüfung der bereitgestellten Belege nachvollzogen werden konnten;

dass die Buchführung der betroffenen Geschäftsjahre, welche unter anderem auch einen negativen Kassenbestand aufweist, von Amts wegen zu verwerfen ist, da sie demzufolge nicht den Gepflogenheiten und Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchführung entspricht;

In Erwägung, dass die Festsetzungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die strittigen Jahre wie folgt angehoben wurden:

- 2006: um ...Euro
- 2007: um... Euro
- 2008: um ...Euro

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer, wie bereits im Ermittlungsverfahren der Buchprüfung, angibt, dass er eine Geldsumme in Höhe von ... Euro nach der Beerdigung seiner Mutter im August 2006 in ihrem Haus gefunden haben soll; dass dieser Fund durch Zeugen bestätigt werden könnte und dass dieser Betrag, ebenso wie alle anderen diesbezüglichen Angaben zwecks Erteilung des Erbscheines dem zuständigen Finanzamt in ... angegeben worden wären;

In Erwägung, dass das zuständige Steueramt sich bereit erklärte, die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2006 um diesen Betrag zu kürzen, falls der Rechtsmittelführer einen Beleg des Finanzamtes ... vorlegen kann, aus welchem hervor geht, dass diese Summe in der Erbschaftsteuererklärung angegeben wurde;

In Erwägung, dass aufgrund einer Aufforderung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung durch die Finanzverwaltung NRW in ... vom 22. Juli 2010 dem Reklamanten mit Datum vom 2. Februar 2011, aufgrund einer Erbschaftsteuererklärung vom 7. Dezember 2010, ein Freistellungsbescheid über Erbschaftsteuer zugesendet wurde; dass jedoch aus diesem Bescheid nicht hervor geht, dass die Summe von ... Euro angegeben wurde;

In Erwägung, dass der Reklamant am 8. August 2011 vom Steuerdirektor aufgefordert wurde, eine Kopie der Erbschaftsteuererklärung vom 7. Dezember 2010 vorzuweisen;

In Erwägung, dass aus den vom Reklamanten daraufhin am 5. November 2011 zugesendeten Belegen hervor geht, dass in einer auf den 7. Juni 2010 datierten Erbschaftsteuererklärung in der Rubrik 41 „Übriges Vermögen" sowohl auf die Frage „gehören zum Nachlass - in- und ausländische Zahlungsmittel (Bargeld)" als auch auf die Frage „gehören zum Nachlass - Münzen, unverarbeitete Edelmetalle, Edelsteine, Perlen" klar und deutlich mit „Nein" geantwortet wurde;

In Erwägung, dass dementsprechend die Behauptung des Reklamanten, die strittige Summe sei in Deutschland angegeben und versteuert worden, jeder Grundlage entbehrt; dass demzufolge die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die strittigen Jahre zu bestätigen sind, da kein Beweis für das Erbe dieser Geldsumme vorliegt;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET:

die Anfechtungen sind zulässig,

sie werden als unbegründet zurückgewiesen ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 juillet 2012, Monsieur ... a introduit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 18 avril 2012.

Avant tout progrès en cause, il y a lieu de constater que la requête introductive d'instance a été introduite par la société à responsabilité limitée Jean-Pierre WINANDY s.à r.l., représentée par son gérant Maître Jean-Pierre WINANDY, agissant en sa qualité d'avocat inscrit sur la liste V, sinon VI, de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom et pour le compte de Monsieur ..., alors que le mémoire en réplique a, quant à lui, été déposé sur papier en-tête du cabinet d'avocat LOYENS & LOEFF par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, agissant toujours au nom de Monsieur ....

En l'espèce, force est au tribunal de constater que si le mémoire en réplique n'a certes *a priori* pas été déposé par le même mandataire que le recours introductif d'instance, il résulte toutefois des débats que le mémoire en réplique, portant la seule signature de Maître Jean-Pierre WINANDY, en sa qualité d'avocat à la Cour, doit être considéré ayant été déposé par la personne agissant en tant que gérant de la société à responsabilité limitée WINANDY s à r.l..

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt sur le revenu, respectivement un bulletin d'impôt sur le bénéfice commercial. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre la décision directoriale prérelatée du 18 avril 2012, recours qui par ailleurs est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi. Il n'y dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur affirme qu'après le décès de sa mère, il aurait trouvé la somme de ...,- euros au domicile de celle-ci, somme qu'il aurait apportée dans le capital de la société gérant le golf à .... Dans la mesure où cette somme d'argent lui proviendrait de l'héritage de sa mère, il estime qu'elle devrait être exempte d'impôt, le demandeur reprochant ainsi au directeur d'avoir confirmé la décision du bureau d'imposition de procéder à une majoration du bénéfice pour l'année 2006 et ce malgré le fait qu'il aurait rapporté la preuve qu'il a déclaré ce montant dans sa déclaration de succession auprès des autorités fiscales allemandes. A cet égard, il affirme que le directeur aurait fait abstraction de deux pièces lui soumises, à savoir d'un côté du courrier qu'il aurait adressé en date du 7 juin 2010 au « Finanzamt ... », et, de l'autre côté du « Freistellungsbescheid » lui adressé par les autorités fiscales allemandes en date du 2

février 2011 et qui aurait été émis suite aux informations supplémentaires que Monsieur ... leur aurait fait parvenir. A l'appui de ses prétentions, Monsieur ... se base encore sur un courrier du Finanzamt ... du 7 novembre 2012 duquel il résulterait que les autorités fiscales allemandes auraient disposé du courrier leur adressé par le demandeur en date du 7 juin 2010 et qu'elles auraient émis le « Freistellungsbescheid » subséquent en toute connaissance de cause.

Dans un deuxième temps, le demandeur estime qu'il serait étonnant que la question de savoir si la somme de ...,- euros est soumise à imposition au Grand-Duché de Luxembourg, dépend, d'après les autorités fiscales luxembourgeoises, de la déclaration effective de cette somme d'argent aux autorités fiscales allemandes et il en conclut qu'il ne serait de ce fait pas avéré que la somme en question est effectivement soumise à imposition.

Le délégué du gouvernement soutient pour sa part que ce serait à tort que le demandeur conteste le bien-fondé de la décision directoriale du 18 avril 2012 et conclut au rejet du recours. La partie étatique estime en effet que le demandeur resterait en défaut de rapporter la preuve de ses affirmations, et plus particulièrement du fait que le montant de ...,- euros proviendrait de l'héritage de sa mère et serait de ce fait exempt d'impôts, le délégué du gouvernement étant d'avis que les affirmations du demandeur resteraient à l'état de pure allégations non autrement prouvées. A cet égard, le délégué du gouvernement souligne que le demandeur ferait état d'une « *histoire tout à fait rocambolesque* » notamment en ce qui concerne la découverte de la somme de ...,- euros, alors que le demandeur aurait trouvé ladite somme le lendemain de l'enterrement de sa mère, cachée « *quelque part entre les manteaux et draps de la défunte* ». Par ailleurs, le délégué du gouvernement met en exergue le fait que la déclaration de succession déposée par Monsieur ... auprès des autorités fiscales allemandes en date du 7 décembre 2010 est restée muette en ce qui concerne la somme litigieuse de…,- euros, de sorte qu'il ne serait pas étonnant que lesdites autorités fiscales ont émis leur « Freistellungsbescheid » en date du 2 février 2011. En ce qui concerne le courrier du 7 juin 2010 dont le demandeur fait état, la partie étatique soutient que Monsieur ... serait non seulement resté en défaut de prouver qu'il a effectivement envoyé le courrier en question aux autorités fiscales allemandes, mais également de produire une éventuelle prise de position y relative émanant desdites autorités fiscales. La partie étatique souligne encore que la déclaration de succession remise par le demandeur au tribunal, ne correspondrait pas à celle remise par celui-ci au directeur, cette dernière faisant en effet référence au courrier du 7 juin 2010, alors que celle remise au tribunal ne fait aucune mention de ce courrier. La partie étatique est ainsi d'avis que ladite mention aurait été ajouté postérieurement et ce dans le seul but d'induire le directeur en erreur, de sorte que ce serait à bon droit que ce dernier a ignoré le courrier du 7 juin 2010. Le délégué du gouvernement en conclut que le recours tel qu'introduit par Monsieur ... devrait être déclaré non fondé.

Force est au tribunal de constater qu'il résulte des déclarations circonstanciées et non contestées de la partie étatique, de même que des pièces versées en cause qu'en date du 3 novembre 2009, le demandeur a fait l'objet d'un contrôle fiscal sur place portant sur les années 2006 à 2008. Il résulte encore des pièces versées en cause, et plus particulièrement du rapport concernant le contrôle sur place, de même que d'un courrier du bureau d'imposition d'Echternach adressé en date du 18 mars 2010 à Monsieur ..., que le bureau d'imposition d'Echternach a constaté certaines irrégularités au niveau de la comptabilité de l'entreprisse commerciale individuelle ... ... et a de ce fait procédé à des majorations de bénéfice pour les années 2006 à 2008, étant entendu que la majoration des bénéfices faisant l'objet du présent

recours est celle retenue pour l'année 2006, s'élevant à … , euros, le demandeur estimant en effet que ladite majoration devrait être diminuée de ...,- euros, montant qui, d'après le demandeur serait exempt d'impôt alors qu'il lui parviendrait de l'héritage de sa mère.

A cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il appartient à l'administré, respectivement au contribuable, d'étayer ses affirmations de manière suffisante, étant tout particulièrement souligné qu'en matière fiscale, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ». Le contribuable ne saurait dès lors se contenter de vagues affirmations, mais il lui appartient, concrètement, de rapporter la preuve des faits susceptibles de réduire la cote d'impôt.

De même, il y a lieu de rappeler que le tribunal n'a pas vocation à procéder de sa propre initiative à l'examen de la situation fiscale du contribuable sur base du dossier fiscal afférent, mais uniquement à examiner la décision administrative lui soumise, le tribunal n'étant en effet pas appelé à faire œuvre d'administration par rapport à une situation générale donnée, mais à juger une décision administrative par rapport aux moyens lui opposés par un administré, quitte à réformer celle-ci en les points jugés illégaux ou erronés.

En l'espèce, force est cependant de constater que contrairement aux allégations de la partie étatique, il résulte des pièces produites par Monsieur ... qu'il a non seulement découvert la somme de ...,- euros au domicile de sa mère après l'enterrement de celle-ci, mais qu'il a également déclaré la somme en question aux autorités fiscales allemandes.

En effet, et en ce qui concerne les circonstances exactes de la découverte des ...,- euros, le demandeur verse deux attestations testimoniales établies par des personnes l'ayant accompagné au domicile de sa mère après le décès de cette dernière, attestations desquelles il résulte que la défunte avait laissé un courrier sur une table dans lequel elle a informé son fils de l'existence d'un coffre-fort à son domicile, ainsi que de l'endroit où se trouve la clé pour ouvrir ledit coffre-fort. Les deux témoins sont encore unanimes pour affirmer que dans le coffre-fort en question se serait trouvée la somme de ...,- euros, ainsi que des extraits bancaires relatifs à un compte auprès de la .... Ainsi, et au vu des attestations testimoniales versées en cause, attestations dont l'authenticité n'a jamais été remise en cause par la partie étatique, il y a lieu d'admette que le demandeur a effectivement trouvé la somme litigieuse au domicile de sa mère après le décès de celle-ci.

En ce qui concerne la question de savoir si Monsieur ... a déclaré la somme en question aux autorités fiscales allemandes, force est de retenir qu'il résulte des pièces versées en cause par Monsieur ... que celui-ci n'a effectivement pas fait expressément état de la somme en question dans sa déclaration de succession auprès des autorités fiscales allemandes en date du 7 décembre 2010, le demandeur ayant en effet répondu par la négative à la question du formulaire « *Gehören zum Nachlass in- und ausländische Zahlungsmittel (Bargeld)* ». Néanmoins, il résulte également des pièces produites par le demandeur que celui-ci a adressé en date du 7 juin 2010 un courrier extensif aux autorités fiscales allemandes dans lequel il les a non seulement informées de l'existence et de l'origine de la somme de ...,- euros, mais dans lequel il a également exposé en détail les circonstances dans lesquelles il l'a découverte. Bien que la partie étatique émette des doutes sur le fait que le demandeur a effectivement envoyé la lettre en question aux autorités

fiscales allemandes, force est cependant de constater qu'il résulte d'un courrier de ces dernières versé au tribunal et daté au 7 novembre 2012, qu'elles ont bien réceptionné ledit courrier et qu'elles ont émis le « Freistellungsbescheid » subséquent du 2 février 2011 en toute connaissance de cause. Si le directeur n'était certes pas en possession du courrier prémentionné du « Finanzamt ... » du 7 novembre 2012, ledit courrier ayant en effet été écrit postérieurement à la décision directoriale déférée, il y a cependant lieu de rappeler qu'en l'espèce, le tribunal siège en tant que juge de la réformation de sorte qu'il est amené à apprécier la décision déférée quant à son bien-fondé et à son opportunité, avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer. Les deux parties en cause sont de ce fait autorisées à compléter leurs arguments respectifs en cours d'instance et à les étayer le cas échéant par des pièces nouvelles[1]. A cet égard, il y a encore lieu de souligner que le demandeur a versé en outre une attestation testimoniale établie par son comptable en date du 28 septembre 2013, de laquelle il résulte qu'après avoir été informé par le bureau d'imposition qu'il avait l'obligation de déclarer la somme litigieuse de ...,- euros aux autorités fiscales allemandes, Monsieur ... s'est aussitôt exécuté.

Au vu des développements qui précèdent, le demandeur a dès lors satisfait à la charge de la preuve pesant sur lui en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, de sorte qu'il y a lieu de retenir qu'il a effectivement déclaré la somme litigieuse de ...,- euros aux autorités fiscales allemandes en bonne et due forme et que ces dernières ont émis le « Freistellungsbescheid » du 2 février 2011 en toute connaissance de cause. Ainsi et dans la mesure où il résulte de la décision directoriale déférée que le bureau d'imposition est disposé à réduire la majoration du bénéfice retenue pour l'année 2006 à concurrence de ...,- euros si le demandeur verse un document émanant des autorités fiscales allemandes duquel il résulte que la somme en question a effectivement été déclarée dans le cadre de la déclaration de succession, il y a lieu de réformer la décision directoriale en ce sens.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, et sans qu'il ne soit besoin de statuer plus en avant, il y a lieu de déclarer le recours en réformation tel qu'introduit par Monsieur ... fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation contre la décision directoriale du 18 avril 2012 recevable en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

partant et par réformation de la décision directoriale déférée dit qu'il y a lieu de diminuer la majoration des bénéfices retenue pour l'année 2006 de ...,- euros ;

---

[1] Cour adm. 19 février 1998 n°10259C du rôle, Pas adm. 2012, V° Recours en réformation, n°15, et autres références y citées.

renvoie l'affaire devant le directeur en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 9 décembre 2013 par:

Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,
Daniel Weber, attaché de justice,

en présence du greffier en chef Arny Schmit

s. Arny Schmit s. Thessy Kuborn